



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Recurso nº : 113.721
Matéria : IRPJ - Ex. 1992
Recorrente : COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO-CASAN
Recorrida : DRJ EM FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 13 de novembro de 1997
Acórdão nº : 103-19.043

IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO - DECADÊNCIA - Não se aplica ao saldo de lucro inflacionário acumulado, o instituto da Decadência, tendo em vista a inexistência de direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário sobre os valores cuja tributação foi diferida.

IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO - REALIZAÇÃO MÍNIMA - Provado nos autos a existência de lucro inflacionário acumulado, deve-se considerar realizado, no mínimo, 5% deste valor.

IRPJ - GLOSA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DOS PREJUÍZOS FISCAIS - LEI Nº 8.200/91 - O índice a ser utilizado para efeito de correção monetária dos prejuízos fiscais passíveis de compensação no período-base de 1990 é aquele que incorpora a variação do IPC.

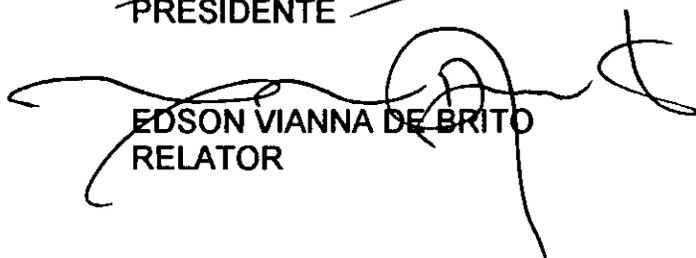
MULTAS - PENALIDADE - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO CASAN.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pela contribuinte, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação Cr\$ 3.407.827.942,10, bem como reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

FORMALIZADO EM: 08 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VILSON BIADOLA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente a Conselheira RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043
Recurso nº. : 113.721
Recorrente : COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO-CASAN

RELATÓRIO

COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO - CASAN., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, que, manteve o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 60/68

2. Segundo o termo "DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL" de fls. 61, a exigência fiscal teve origem na compensação indevida de prejuízos fiscais no exercício financeiro de 1992, ano-base 1991. A infração está assim descrita pelo fiscal autuante:

"Em procedimento fiscal de Malha Fazenda, do exercício de 1992, constatou-se que a compensação de prejuízo, do exercício de 1990, ano base de 1989, utilizada na referida declaração, não confere com o saldo, conforme Demonstrativo das Compensações de Prejuízo (fls. 49/50). Verificou-se também, que o contribuinte compensou a diferença da correção monetária IPC/BTNF, a qual somente poderia ser compensada em seis períodos-base, a partir do ano de 1993, conforme Descrição dos Fatos (fls. 67), que é parte integrante deste Auto de Infração. "

3. O enquadramento legal que sustenta o lançamento está descrito às fls. 61, nos seguintes termos: art. 157 e parágrafo 1º, 382, 386, parágrafo 2º, e 388, inciso III, todos do RIR/80; art. 3º da Lei nº 8.200, de 28/06/91 e art. 40 e parágrafos do Decreto nº 332, de 04/11/91.

4. No documento de fls. 67 - Descrição dos Fatos -, o autuante afirma ter constatado que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

"1. A declaração do exercício em pauta, foi entregue tempestivamente, em 14.05.92, onde houve opção pela compensação de prejuízo do exercício de 1990, no valor de Cr\$ 6.476.474.311,00.

2. Em 10.03.93, a empresa apresentou declaração retificadora do exercício em malha, deixando de consignar a opção de compensação de prejuízo no Quadro 14 do Formulário I, demonstração do Lucro Real. Considerando-se que na entrega da declaração tempestiva, houve opção pela compensação do referido prejuízo, a empresa formaliza tal pretensão(sic), através de requerimento à Seção de Fiscalização em 23.02.96 (fls. 44/48).

3. De acordo com o Lançamento em 31.12.91 (fls. 35) na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, o valor do prejuízo era de Ncz\$ 56.288.056,00.

4. Considerando-se que no lançamento do LALUR, não foi considerado o % mínimo de realização do Lucro Inflacionário (5%), no valor de Ncz\$ 449.376,00, objeto de Malha no exercício de 1990, o prejuízo passou a ser de Ncz\$ 55.838.680,00.

5. Considerando-se o prejuízo de Ncz\$ 55.838.680,00 no exercício de 1990, ano base de 1989, e a compensação parcial no exercício de 1991, ano base de 1990, conforme demonstrativo das compensações de prejuízo (fls. 49/50), o saldo corrigido para o exercício de 1992, ano base de 1991, era de Cr\$ 2.052.342.195,00, o qual não confere com o demonstrado na Parte A do LALUR (fls. 54) em consequência dos motivos já apontados.

6. Segundo a compensação de prejuízo pleiteada no exercício de 1992, no valor de Cr\$ 6.476.474.311,00, a empresa usufruiu o valor correspondente a diferença da correção monetária IPC/BTNF, no valor de Cr\$ 3.407.827.942,00, onde tal valor somente poderia ser compensado em seis períodos-base, a partir do ano de 1993.

7. Considerando-se que a compensação de Cr\$ 4.424.132.116,00 (6.476.474.311,00 - 2.052.342.195,00), foi indevida no exercício de 1992, estamos efetuando o lançamento de ofício, através da lavratura do presente auto de infração. "



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

5. A contribuinte foi cientificada da exigência em 01/03/96, conforme assinatura aposta às fls. 66, tendo apresentado, em 28 de março de 1996, impugnação de fls. 71/73, alegando:

“A CASAN, ao contrário do exposto nos itens 3, 4 e 5, da Descrição dos Fatos, não obteve lucro inflacionário no período a que se refere, nem mesmo a anteriores, razão pela qual, reconheceu um prejuízo fiscal de NCZ\$ 56.288.056,00, conforme anexos.

O alegado prejuízo de CR\$ 2.052.342.195,00, não corresponde ao valor informado e reconhecido pela CASAN na parte B do LALUR, que foi de CR\$ 3.068.646.369,00, oriundo do prejuízo fiscal de 1989/90, corrigido monetariamente até 31/12/91, somado ao valor do IPC/BTNF de CR\$ 3.407.827.942,00, compensando total o lucro de CR\$ 6.476.474.311,89, conforme anexos.

Considerando o expurgo dos índices inflacionários com a redução do efeito da correção monetária do período, na ordem de 100%, a CASAN optou pela compensação integral desse efeito no exercício de 1992, conforme anexos.

(...)”

6. A autoridade de primeira instância prolatou, em 21 de maio de 1996, a decisão de fls. 81/88, que está assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - AUTO DE INFRAÇÃO - EXERCÍCIO 1992 - DIFERENÇA IPC/BTNF DE SALDO DE PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO INDEVIDA ANTES DO PERÍODO-BASE DE 1993 - A diferença de correção monetária IPC/BTNF no ano de 1990, relativa ao saldo de prejuízo fiscal existente em 31/12/89, será compensada a partir do período-base de 1993, sendo indevida a sua compensação com o resultado do exercício de 1992 (art. 40 do Decreto nº 332/91).

EXERCÍCIOS DE 1990 E 1991 - LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO. - REALIZAÇÃO MÍNIMA DE 5% - A pessoa jurídica deverá considerar realizado, em cada período-base, no mínimo cinco por cento do lucro inflacionário acumulado (art. 23 da Lei nº 7.799/89).

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA - Quando da decisão de 1ª instância resultar agravamento da exigência inicial, será emitida notificação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

lançamento complementar para exigência da diferença de crédito apurado, à qual será anexada cópia da referida decisão, devolvendo-se ao contribuinte o prazo para apresentação de impugnação sobre a matéria agravada (art. 15, § único, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 8.748/93 e art. 1º, inciso V, da Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94).

LANÇAMENTO PROCEDENTE E AGRAVADO *

7. Cientificada do teor da decisão em 13 de junho de 1997, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 113/119(v. despacho de fls. 123), protocolado em 03 de julho de 1997, pelo qual requer a nulidade da decisão de primeira instância, uma vez que os argumentos contidos na chamada " impugnação complementar"(fls. 89/108) não foram apreciados pela referida autoridade julgadora, bem como por não haver "a necessária fundamentação fática e legal". Quanto ao mérito, ratifica as razões de defesa contidas no documento de fls. 89/108 (a chamada impugnação complementar), contesta o agravamento determinado na decisão de primeira instância, como também a aplicação da multa de 100% e a exigência da TRD.

8. Às fls. 89/108, encontra-se a impugnação complementar, protocolada em 22 de maio de 1996, na Delegacia da Receita Federal em Florianópolis., pela qual a contribuinte em extenso arrazoado contesta, em síntese:

a) a aplicação da multa de 100%;

b) a exigência da TRD no período de fevereiro a dezembro de 1991;

c) a não aplicação de jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, a respeito da compensação da diferença verificada entre o IPC e o BTNF;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

d) relativamente ao lucro inflacionário realizado, a decadência da Fazenda Pública para exigir o cômputo na base de cálculo do tributo, do valor correspondente à parcela mínima considerada realizada para efeito da legislação tributária.

9. Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 114, propugnando pela manutenção da decisão proferida pela autoridade de primeira instância.

10. Às fls. 126/127 encontra-se outra petição da contribuinte, endereçada a este Conselho de Contribuintes, cujas razões ali contidas são lidas em Plenário..

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

VOTO

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A matéria em litígio diz respeito à compensação integral, no exercício de 1992, período-base de 1991, da diferença de correção IPC/BTNF no valor de Cr\$ 3.407.827.942,00, calculada sobre o saldo de prejuízos fiscais apurado no exercício de 1990, período-base de 1989, bem como a compensação indevida de parte do prejuízo apurado no exercício de 1990, no valor de Cr\$ 1.016.304.174,00, tendo em vista a contribuinte não haver considerado na apuração daquele valor (prejuízo) o valor correspondente ao percentual de realização mínima do lucro inflacionário naquele exercício, conforme demonstrado às fls. 10 (Relatório: Malha Fazenda).

A autoridade de primeira instância determinou o agravamento da exigência, tendo em vista que no exercício de 1991, período-base de 1990, a contribuinte não ofereceu à tributação o valor correspondente à realização mínima do lucro inflacionário acumulado, indicado no Demonstrativo do Lucro Inflacionário de fls. 08. Este agravamento, no entanto, não será objeto da presente lide, tendo em vista a determinação contida na decisão de fls. 87, no sentido de ser emitida uma Notificação de Lançamento Complementar para exigência de diferença de imposto decorrente desse procedimento.

Por sua vez, a preliminar de nulidade da decisão prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância deve ser rejeitada, uma vez que aquela autoridade apreciou os fatos descritos no auto de infração em face da legislação tributária aplicável, inclusive com menção aos fundamentos legais pertinentes. Não há, portanto, que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Passemos, portanto, ao exame da matéria litigiosa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

Inicialmente, analisaremos a matéria relativa ao lucro inflacionário.

A contribuinte, às fls. 107, argüi a decadência da Fazenda Pública tendo em vista a fiscalização haver tomado como base fatos ocorridos e registrados nos anos de 1989 e 1990, fatos esses, é bom frisar, com reflexos no ano de 1991, objeto de fiscalização. De outro lado, como já relatado, o auto de infração foi lavrado em 1º de março de 1996.

Sobre o tema, vale transcrever parte do voto proferido pela i. Conselheira Maria Ilca Castro Lemos Diniz, no Acórdão nº CSRF/01-02.078, cujas razões entendo aplicável à matéria versada nos autos, objeto de contestação pela recorrente:

"No âmbito da legislação tributária, a formação do lucro inflacionário decorre, em linhas gerais, da obrigatoriedade da correção monetária das demonstrações financeiras determinada pelo art. 185 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), quando o saldo contábil das contas do ativo permanente é superior à soma dos saldos das contas do patrimônio líquido, em função da aplicação de capital de terceiros não sujeito à atualização monetária, ou atualizados por índices, cuja variação é inferior àquela fixada pela legislação pertinente.

À época dos fatos, essa matéria estava regulada nos arts. 52 e 53 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores, cujas normas foram consolidadas nos arts. 362 e 363 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980. Referidos dispositivos estão assim redigidos:

* Art. 362 - Considera-se lucro inflacionário, em cada exercício social, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das correções monetárias prefixadas computadas no lucro líquido do exercício (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 52, e Decreto-lei nº 1.733/79, art. 5º).

§ 1º - O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de montante correspondente à soma do valor das variações monetárias passivas que exceder ao das ativas com o valor das despesas de correção monetária prefixada que exceder ao das receitas da mesma natureza (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 52, §1º , e Decreto-lei nº 1.733/79, art. 5º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

§ 2º - Lucro inflacionário acumulado é a soma do lucro inflacionário do exercício com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do exercício anterior (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 52, §2º).

§ 3º - O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real, e o saldo transferido do balanço anterior será corrigido monetariamente, com base na variação do valor nominal de uma ORTN entre o mês do balanço anterior e o mês do balanço do exercício da correção (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 52, § 3º).

(...)

Art. 363 - Em cada período-base considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, do ativo permanente e, se o contribuinte tiver optado pela correção monetária das unidades em estoque, dos imóveis destinados à venda (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 53, e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 2º, § 2º).

(...)

§ 2º - O contribuinte que optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado deverá computar na determinação do lucro real o montante do lucro inflacionário realizado, determinado de acordo com o disposto no parágrafo 1º, e excluir do lucro líquido do exercício o montante do lucro inflacionário do exercício (artigo 362) (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 53, § 2º).

§ 3º - O saldo do lucro inflacionário acumulado, depois de deduzida a parte computada na determinação do lucro real (parágrafo 1º, alínea c), será transferido para o exercício seguinte (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 53, § 3º).

(...) "

Da leitura dos dispositivos retrotranscritos, depreende-se que o direito de optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário, se resume na faculdade concedida ao sujeito passivo, de prorrogar o momento de sujeitar esse lucro à incidência do imposto, transferindo-o do exercício em que é apurado para o exercício em que vier a se realizar. Trata-se, portanto, de um direito de natureza nitidamente tributária.

Esse procedimento, previsto na lei fiscal, justificava-se pelo fato de a exigibilidade do cumprimento da obrigação tributária ter por pressuposto a disponibilidade financeira do lucro gerador do imposto; o que ocorreria, segundo o legislador, no exercício da realização. **Resulta claro, pois, ser o diferimento do lucro inflacionário um benefício fiscal outorgado pelo legislador ordinário ao contribuinte do imposto de renda.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

Na prática, efetuada a opção pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado, a pessoa jurídica deverá, para efeito de determinar o lucro real, proceder aos respectivos ajustes ao lucro líquido do período, representados pela: a) exclusão do montante do lucro inflacionário apurado nesse período; e b) adição do lucro inflacionário efetivamente realizado ou do valor mínimo de realização, se maior.

Observe-se, portanto, não haver na situação ora examinada, apuração e posterior diferimento de imposto, mas, sim, a determinação de um dos elementos que compõe a base de cálculo do tributo, e sua transferência para o período em que for considerado realizado.

Em não havendo imposto apurado, e, conseqüentemente, devido, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do tributo devido, uma vez que a matéria tributável sobre a qual incide a alíquota do imposto foi excluída da base de cálculo por determinação legal. Em suma, estabelecendo a lei o diferimento da tributação da parcela do lucro inflacionário não realizado, inaplicável se torna o instituto da Decadência, uma vez que não há imposto devido a ser lançado pelo Fisco.

Este entendimento, no entanto, não se aplica à parcela do lucro inflacionário realizado nos termos da legislação pertinente. Em outras palavras, realizado o lucro inflacionário em cada período, nos termos da legislação aplicável, compete ao Fisco constituir o crédito tributário nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, dentro do prazo quinquenal previsto naquele Código. Em não o fazendo neste prazo, aí sim, o Fisco estaria impedido de exigir o tributo devido, em face da perda do direito de assim proceder. De fato, examinando-se o texto legal, verifica-se que a matéria tributável é aquela relativa à parcela do lucro inflacionário realizado, nos termos da lei (v. art. 363, retrotranscrito). Esta parcela é que deverá ser adicionada ao lucro líquido do período em que ocorrer a realização, para efeito de determinação do lucro real - base de cálculo do imposto de renda. É sobre esta quantia, que ao Fisco compete exigir o tributo devido.

Pode-se concluir, portanto, que:

a) não ser aplicável ao saldo de lucro inflacionário acumulado, o instituto da Decadência, uma vez que tendo a pessoa jurídica diferido a tributação do lucro inflacionário inexistia o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

b) o instituto da Decadência aplica-se, tão-somente, em relação ao imposto incidente sobre a parcela do lucro inflacionário realizado nos termos da legislação vigente no período-base de apuração."

Do texto transcrito, constata-se a total improcedência dos argumentos levantados pela contribuinte.

No que se refere à realização mínima do lucro inflacionário, a contribuinte alegou a inexistência de lucro inflacionário no período fiscalizado, bem como nos anteriores (fls. 73), não tendo, todavia, apresentado qualquer documento que corroborasse sua alegação. Tal argumento, no entanto, é afastado quando se examina os dados constantes do quadro 14 do Demonstrativo do Lucro Real da Declaração de Rendimentos, relativa ao exercício de 1992, período-base de 1991 (fls. 48), bem como o quadro Demonstrativo do Lucro Inflacionário de fls. 08, elaborado pela repartição fiscal, no qual verifica-se a existência de lucro inflacionário desde o exercício de 1987.

Assim, comprovado nos autos a existência de lucro inflacionário acumulado e tendo em vista o disposto no art. 23 da Lei nº 7.799/89, no sentido de que a pessoa jurídica deve considerar realizado, em cada período-base, no mínimo cinco por cento do lucro inflacionário acumulado, quando este valor for superior àquele efetivamente realizado, é de se manter o lançamento neste particular.

No que respeita à compensação do valor do prejuízo fiscal, correspondente à diferença de correção monetária IPC/BTNF verificada no período-base de 1990, deve-se observar ser a matéria já conhecida dos integrantes desta Câmara.

Com efeito, ao apreciar o Recurso nº 115.046, objeto do Acórdão nº 103-18.931, de 14 de outubro de 1997, proferi o seguinte voto:

"De início deve-se observar que o prejuízo fiscal compensável é aquele apurado na demonstração do lucro real e registrado no Livro de Apuração do Lucro Real, corrigido monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a compensação. Este o comando inserto no arts. 64, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e 28 da Lei nº 7.799/89.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

A correção de tais prejuízos se faz mediante a utilização do mesmo indexador utilizado na correção monetária das demonstrações financeiras.

A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo a eliminação dos efeitos inflacionários sobre os resultados apurados pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real.

Nesse sentido é a redação contida no art. 3º da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989:

“Art. 3º - A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.

Parágrafo único - Não será admitido à pessoa jurídica utilizar procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras que descaracterizem os seus resultados, com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto ou de postergar o seu pagamento.”

Resulta claro, a meu ver, que para se atingir o objetivo contido neste dispositivo legal, o legislador ordinário deve utilizar um índice de preços que reflita adequadamente a variação de preços ocorrida no período de apuração do resultado sujeito à tributação.

Em não o fazendo, a base de cálculo do tributo, sem dúvida alguma, ficará distorcida, isto é, apresentará um valor fictício, e, portanto, inadequado para efeitos societários e fiscais. O mesmo entendimento aplica-se ao saldo de prejuízos fiscais passíveis de compensação, uma vez que o mesmo é elemento integrante na determinação da base tributável.

Nesse sentido, é a manifestação deste Conselho de Contribuintes, em diversos acórdãos (101-86.903, 103-18.127, 107-1.437, 108-00.963 e 108-01.123) que trataram dos efeitos decorrentes da utilização do IPC na correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base de 1990. Por pertinente, com a devida vênia, transcrevo parte do voto contido no Acórdão nº 108-00.963, da lavra do ilustre Conselheiro José Carlos Passuelo:

“ Assunto de grande polêmica, provou corrida de contribuintes ao poder judiciário para salvaguarda de direitos contra a distorção alegada nos seus balanços, cujas pendências já vem sendo dirimidas, cujas decisões



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

se bem não vincularem as decisões administrativas na forma do Decreto nº 73.529, fornecem luzes seguras que devem ser consideradas na amplitude de sua lógica, racionalidade e jurisdição.

O enquadramento legal se fez em diversos artigos do RIR/80 e na Lei nº 7.799/89 (Artigos 4º, 10, 11, 15, 16, 19 e 30), que definem basicamente dever ser a correção monetária efetuada pelas pessoas jurídicas que tributam seus resultados pelo lucro real mediante o reconhecimento da variação do BTN Fiscal. Entendo ser importante para o deslinde da questão o artigo 30 da Lei nº 7.799/89, de 10 de julho de 1989 e publicada no Diário Oficial da União em 11 de julho de 1989, de seguinte teor:

*Art. 30. Para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, serão atualizados monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de Ncz\$ 6,92.

O BTN Fiscal foi instituído pelo artigo 1º da Lei nº 7.799/89.

Apesar de ter o assunto assumido notoriedade com o advento da Lei nº 8.200/91, sua origem se localiza a partir da Lei nº 7.730/89, que abrigou o chamado Plano Verão, quando estabeleceu o valor da OTN, referida à sua publicação, em Ncz\$ 6,92.

A despeito da capitulação legal ter sido montada sobre a Lei nº 7.779/89, posterior ao evento visado, farei a análise do assunto à luz da legislação de regência, vigente à época, já que o fato está perfeitamente caracterizado e em nenhum momento tolheu a recorrente de sua ampla defesa, centrada que foi em argumentos adequados à legislação própria de regência.

Busco no Decreto-lei nº 2.341/87 o disciplinamento da sistemática de correção monetária de balanço vigente em janeiro de 1989, à época de publicação da Lei nº 7.730/89, de 31 de janeiro de 1989 (DOU de 01.02.89), e lá encontro a sistemática apoiada na ORTN, mais tarde OTN, cuja atualização, a partir da Instrução Normativa nº 133, de 30.09.87, passou a ser efetuada pelo Sr. Secretario da Receita Federal, na forma do artigo 19 do Decreto-lei nº 2.336, de 12 de junho de 1987, com base na variação do Índice de Preços ao Consumidor-IPC. A base da variação da OTN era, portanto, o IPC.

O mês de fevereiro de 1989 foi palco da publicação da Lei nº 7.730/89, assinada que foi no dia 31 de janeiro, com extinção da OTN e fixação do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

valor referencial (art. 15) de NCz\$ 6,92, atualizável a partir de fevereiro de 1989.

Partindo da OTN de dezembro de 1988, de Cz\$ 4.170,19 ajustada pelo IPC de 28,79%, temos para janeiro uma OTN de Cz\$ 6.170,19, ou NCz\$ 6,17, que cumulada com o IPC de 70,28% de janeiro nos coloca o seu valor atualizado em NCz\$ 10,51 e não nos NCz\$ 6,92 contidos no artigo 30 da Lei nº 7.779/89.

A despeito da regra geral de adoção do IPC como indexador da sistemática de correção monetária de balanço, a Lei nº 7.730/89 veio aplicar apenas parte do mesmo, efetuando indisfarçável modificação no reconhecimento dos efeitos inflacionário do balanço bem como causando insuficiente avaliação nos resultados, via indireta aumentando o imposto de renda do exercício, por mudança legislativa ocorrida no seu curso, anteriormente à conclusão do fato gerador.

Tal procedimento além de afrontar a melhor doutrina, ver artigo de João Dácio Rolim, in Repertório de Jurisprudência, IOB, maio de 1992, de Márcio Manjon (Correção Monetária de Balanço - BTNF versus IPC), in mesma publicação, fevereiro de 1992, de Misabel Abreu Machado Derzi, in Revista de Direito Tributário, edição nº 59 e Parecer do Eminentíssimo Tributarista Alberto Xavier, afronta a garantia constitucional contida no art. 150, III, letra "a" que determina claramente somente ser aplicável mudança na legislação que aumente tributo, a fatos geradores não ocorridos e tem recebido acolhida nos tribunais.

A lei de fevereiro não podia apanhar aumento de tributo incidente sobre fatos ocorridos em janeiro, mês da manipulação do índice de correção monetária de balanço.

Quando o ano de 1989 se iniciou, estava em vigor o Decreto-lei nº 2.341/87, que determinava que "a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida com base na variação do valor de uma OTN ou outro índice que vier a ser adotado.". A atualização monetária da OTN era regulada pela Resolução nº 1.338, do Conselho Monetário Nacional, de 15 de julho de 1987, que determinava em seu item II, que "a partir do mês de agosto de 1987, o valor nominal da OTN será atualizado, mensalmente, pela variação do índice de Preços ao Consumidor - IPC, aferido segundo o critério estabelecido no artigo 19 do Decreto-lei nº 2.335, de 12 de junho de 1987".

O art. 19 do Decreto-lei nº 2.335, de 12 de junho de 1987, determinava que "o IPC, a partir de julho de 1987, será calculado com base na média



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

dos preços apurados entre o início da segunda quinzena do mês anterior e o término da primeira quinzena do mês de referência. "

Vale dizer, que as demonstrações financeiras eram corrigidas pela OTN e a OTN pelo IPC.

Contudo, em 15 de janeiro de 1989, foi editada a Medida Provisória nº 32, aprovada pela Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, que instituiu as regras do cruzado novo, determinou o congelamento de preços, estabeleceu regras de desindexação da economia e deu outras providências, assim dispondo, em seu art. 30:

"No período-base de 1989 a pessoa jurídica deverá efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras de modo a refletir os efeitos da desvalorização da moeda observada anteriormente à vigência desta lei:
Par. 1º - na correção monetária de que trata este artigo a pessoa jurídica deverá utilizar a OTN de Ncz\$ 6,92 (seis cruzados novos e noventa e dois centavos)" (destaco):

A estipulação do art. 30 da Lei nº 7.730/89 acima transcrito resultou em reconhecer para o mês de janeiro de 1989 uma inflação de 12,15%, quando na verdade a inflação do período foi de 70,28%, conforme a variação do IPC. Há portanto uma verdadeira incoerência entre o caput do artigo, que determina que a pessoa jurídica deverá reconhecer a desvalorização da moeda em suas demonstrações financeiras e o par. 1º que manipula o índice de inflação do período mencionado.

Quando a Medida Provisória nº 32/89 determinou que na correção monetária das demonstrações financeiras as empresas observassem a desvalorização da moeda anteriormente à sua vigência, vigia o Decreto-lei nº 2.341/87 e a Resolução nº 1.338/87. Portanto o índice aplicável ao período para o reconhecimento da desvalorização da moeda deveria ser o IPC, que indicava as oscilações do nível geral de preços.

Posteriormente, a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, criou o BTN Fiscal e estabeleceu a indexação das demonstrações financeiras pelo BTN, tendo determinado em seu art. 10, que "a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida com base na variação diária do BTN Fiscal, ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado.". Porém, o artigo 30 da Lei 7.799/89 ratificou o par. 1º do art. 30 da Lei nº 7.730/89, estabelecendo que "para efeito da conversão em número de BTN, os saldos das contas sujeitas à correção monetária, existentes em 31 de janeiro de 1989, serão atualizadas monetariamente tomando-se por base o valor da OTN de Ncz\$ 6,92".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

Diversas decisões judiciais declararam a ilegalidade do art. 30 da Lei nº 7.799/89.

Em face do acima exposto, concluo, que as demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31.12.89 devem ser corrigidas em relação ao mês de janeiro daquele ano, aplicando-se o IPC ao percentual de 70,28%.

Este direito decorre do fato de que a subavaliação da inflação tem por consequência limitar, para as empresas que têm patrimônio líquido superior ao ativo permanente, a plena dedutibilidade da despesa de correção monetária. Assim, as demonstrações financeiras elaboradas com base em índices atrofiados vão revelar a existência de um lucro artificial, que não existiria caso a inflação pudesse ser deduzida na sua plenitude. A eventual incidência do imposto de renda sobre tal lucro fictício, sob a aparência de uma tributação de renda, estaria atingindo na realidade o capital ou o patrimônio, o que afrontaria o art. 43 do CTN, que apenas permite a tributação de acréscimos patrimoniais reais, pelo que uma tributação de lucro fictício violaria este dispositivo de valor hierárquico superior ao das leis ordinárias."

Temos assim que a jurisprudência administrativa e judicial é uniforme ao admitir a utilização do Índice de Preços ao Consumidor-IPC, para efeito de correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base de 1990 - Exercício Financeiro de 1991.

É de se ressaltar que a impropriedade do índice utilizado para correção monetária das demonstrações financeiras - variação do BTN Fiscal -, no Exercício Financeiro de 1991 - período-base de 1990, também foi reconhecida pelo legislador ordinário, ao publicar a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, regulamentada pelo Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991.

Esse Decreto, em seus arts. 32 e 40, dispôs:

" Art. 32 - As pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, tenham determinado o imposto de renda com base no lucro real deverão proceder a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no Índice de Preços ao Consumidor-IPC.

(...)

Art. 40 - Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte "B" do Livro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste Capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

§ 1º - Tratando-se de prejuízos fiscais, a diferença de correção será compensada em quatro períodos-base, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, a partir do período-base de 1993 até o de 1996. "

Todavia, em relação ao resultado apurado em razão do confronto da variação do BTN Fiscal com o IPC, estabeleceu-se um tratamento tributário específico, e, inadequado, por contrário aos princípios básicos de tributação, uma vez que deslocou para períodos-base futuros, os efeitos inflacionários ocorridos no período-base de 1990, acarretando, para este, a apuração de uma base de cálculo artificial, submetendo-a, assim, à incidência de um imposto maior do que o devido.

Não vejo, pois, como manter a exigência contida nos autos.

Neste sentido, também, foi o entendimento da maioria deste Colegiado, ao apreciar matéria semelhante, consubstanciada no Acórdão nº 103-18.127, da lavra do I. Conselheiro Víctor Luís de Salles Freire, que está assim ementado:

" IRPJ - EXERCÍCIO DE 1991 - NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO SUPLEMENTAR - GLOSA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DOS PREJUÍZOS - ATUALIZAÇÃO PELO BTNF - IMPROCEDÊNCIA - LEI 8.200/91 - Reconhecido pela Lei 8.200/91 efeitos adicionais da corrosão do poder de compra da moeda brasileira pelos anos de 1990 e 1991, tem o contribuinte direito à fruição imediata e instantânea na sua contabilidade do eventual saldo devedor a maior de correção monetária que decorra do referido cômputo."

Assiste razão, portanto, à recorrente, neste particular.

Quanto à Taxa Referencial Diária-TRD, objeto de contestação pela contribuinte, deixo de apreciar a matéria, tendo em vista a mesma não estar sendo exigida nesses autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10983.000585/96-57
Acórdão nº : 103-19.043

Já no que concerne à multa de 100% em decorrência das infrações apuradas pela fiscalização, a mesma foi aplicada em consonância com a legislação vigente, isto é, nos termos do art. 4º da Lei nº 8.218/91, todavia, deverá ser reduzida para 75%, por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

Isto posto, meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas, e, quanto ao mérito dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base tributável o valor de Cr\$ 3.407.827.942,10, bem como reduzir a multa de 100% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 13 de novembro de 1997


EDSON VIANNA DE BRITO

